



ÖZEL HUSUSLAR-TEK BİR FİNANSAL TABLONUN BAĞIMSIZ DENETİMİ İLE FİNANSAL TABLOLARDAKİ BELİRLİ UNSURLARIN, HESAPLARIN VEYA KALEMLERİN BAĞIMSIZ DENETİMİ STANDARDI (BDS 805) YAYIMLANDI

ÖZET : *Tebliğde tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsurun, hesabın veya kalemin denetiminde, BDS'lerin uygulanmasıyla ilgili özel hususlar düzenlenmiştir.*

100-700 numaralı gruplarda yer alan Bağımsız Denetim Standartları (BDS'ler), finansal tabloların denetiminde uygulanmakta olup, diğer tarihî finansal bilgilerin denetiminde uygulanmaları hâlinde, gerektiğinde şartlara göre uyarlanmaktadır. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunca çıkarılan ve 24.04.2014 tarihli ve 28981 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Türkiye Denetim Standartları Tebliği (No: 36) ile "**Özel Hususlar-Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi İle Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların Veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi**" Standardı (BDS 805) yürürlüğe konulmuştur.

Bu Tebliğde ise tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsurun, hesabın veya kalemin denetiminde, BDS'lerin uygulanmasıyla ilgili özel hususlar düzenlenmiştir.

Tebliğ, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinden itibaren uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Ancak Tebliğin Geçici 1'inci maddesi ile Bu Tebliğin yayımı tarihine kadar 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin geçici 1 inci maddesine göre mevcut mevzuat hükümleri çerçevesinde yürütülen bağımsız denetim faaliyetleri, bu Tebliğ hükümleri çerçevesinde yürütülmüş kabul edilmiştir.

Tebliğde **BDS 805** "**Özel Hususlar-Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi İle Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların Veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi**" standardının, **BDS 200** "**Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi**" ile birlikte dikkate alınacağı belirtilmiştir.

BDS 805, tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsurun, hesabın veya kalemin denetiminde, BDS'lerin uygulanmasıyla ilgili özel hususları ele almaktadır. **BDS 805** tek bir finansal tablo veya finansal tablodaki belirli bir





unsur, hesap veya kalem; genel veya özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanabilecektir.

BDS 805, (topluluk finansal tablolarının denetiminin amaçları doğrultusunda, topluluk denetim ekibinin talebi üzerine topluluğa bağlı birimin finansal bilgilerine ilişkin olarak yürütülen çalışmanın sonucunda düzenlenen) **topluluğa bağlı birim denetçisinin raporuna uygulanmayacaktır.**

BDS 805, diğer BDS'lerde yer alan hükümleri geçersiz kılmadığı gibi, denetimin içinde bulunduğu şartlarla ilgili olabilecek **tüm özel hususları da ele almamaktadır.**

BDS 805'de, tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsur, hesap veya kalemin denetiminde BDS'leri uygularken **denetçinin amacı;**

1. *Denetimin kabulüyle,*
2. *Söz konusu denetimin planlanması ve yürütülmesiyle ve*
3. *Tek bir finansal tabloya veya finansal tablodaki belirli bir unsur, hesap veya kaleme ilişkin görüş oluşturma ve raporlamayla*

ilgili **özel hususları uygun biçimde ele almak** olarak belirtilmiştir.

BDS 805'de,

1. "Finansal tablodaki unsur" veya "unsur"a yapılan atıf, "bir finansal tablodaki unsur, hesap veya kalem" i ifade etmektedir,
2. "Türkiye Muhasebe Standartlarına" yapılan atıf, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartlarını ifade etmektedir,
3. Tek bir finansal tablo veya finansal tablodaki belirli bir unsur, ilgili dipnotları da kapsamaktadır. İlgili dipnotlar, genel olarak önemli muhasebe politikalarının özeti ile söz konusu finansal tablo veya unsurla ilgili diğer açıklayıcı notlardan oluşmaktadır.

Söz konusu Tebliğ ve eki Bağımsız Denetim Standardı (BDS 805) Sirkülerimiz ekinde yer almaktadır.

Saygılarımızla...





TEBLİĞ

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:

**ÖZEL HUSUSLAR-TEK BİR FİNANSAL TABLONUN BAĞIMSIZ DENETİMİ
İLE FİNANSAL TABLOLARDAKİ BELİRLİ UNSURLARIN, HESAPLARIN
VEYA KALEMLERİN BAĞIMSIZ DENETİMİ
(BDS 805)**

HAKKINDA TEBLİĞ

TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI TEBLİĞİ (NO: 36)

Amaç

MADDE 1 – (1) Bu Tebliğin amacı; bu Tebliğin ekinde yer alan Özel Hususlar-Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi Standardının yürürlüğe konulmasıdır.

Kapsam

MADDE 2 – (1) Bu Tebliğin kapsamı, Ek'te yer alan BDS 805 metninde belirlenmiştir.

Dayanak

MADDE 3 – (1) Bu Tebliğ, 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine dayanılarak hazırlanmıştır.

Tanımlar

MADDE 4 – (1) Bu Tebliğde geçen;

- Başkan: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanını,
 - Denetçi: Bağımsız denetçiyi,
 - Denetim: Bağımsız denetimi,
 - Kurum: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunu,
- ifade eder.

Geçiş hükümleri

GEÇİCİ MADDE 1 – (1) Bu Tebliğin yayımı tarihine kadar 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin geçici 1 inci maddesine göre mevcut mevzuat hükümleri çerçevesinde yürütülen bağımsız denetim faaliyetleri, bu Tebliğ hükümleri çerçevesinde yürütülmüş kabul edilir.

Yürürlük

MADDE 5 – (1) Bu Tebliğ 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinden itibaren uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme

MADDE 6 – (1) Bu Tebliğ hükümlerini Kurum Başkanı yürütür.





EK

TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 805

***ÖZEL HUSUSLAR – TEK BİR FİNANSAL TABLONUN BAĞIMSIZ
DENETİMİ İLE FİNANSAL TABLOLARDAKİ BELİRLİ
UNSURLARIN, HESAPLARIN VEYA KALEMLERİN BAĞIMSIZ
DENETİMİ***

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 805 “Özel Hususlar-Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi”, BDS 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile birlikte dikkate alınır.





BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 805
ÖZEL HUSUSLAR – TEK BİR FİNANSAL TABLONUN BAĞIMSIZ DENETİMİ
İLE FİNANSAL TABLOLARDAKİ BELİRLİ UNSURLARIN, HESAPLARIN
VEYA KALEMLERİN BAĞIMSIZ DENETİMİ
İÇİNDEKİLER

| | Paragraf |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|
| Giriş | |
| Kapsam | 1-3 |
| Yürürlük Tarihi | 4 |
| Amaç | 5 |
| Tanımlar | 6 |
| Ana Hükümler | |
| Denetimin Kabulüne İlişkin Hususlar | 7-9 |
| Denetimin Planlanması ve Yürütülmesine İlişkin Hususlar..... | 10 |
| Görüş Oluşturma ve Raporlamaya İlişkin Hususlar..... | 11-17 |
| Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama | |
| Kapsam..... | A1-A4 |
| Denetimin Kabulüne İlişkin Hususlar..... | A5-A9 |
| Denetimin Planlanması ve Yürütülmesine İlişkin Hususlar..... | A10-A14 |
| Görüş Oluşturma ve Raporlamaya İlişkin Hususlar..... | A15-A18 |
| Ek 1: Finansal Tablolardaki Belirli Unsur, Hesap veya Kalemlere İlişkin Örnekler | |
| Ek 2: Tek Bir Finansal Tabloya ve Finansal Tablodaki Belirli Bir Unsura İlişkin Denetçi Raporu Örnekleri | |





Giriş

Kapsam

- 100-700 numaralı gruplarda yer alan Bağımsız Denetim Standartları (BDS'ler), finansal tabloların denetiminde uygulanmakta olup, diğer tarihî finansal bilgilerin denetiminde uygulanmaları hâlinde, gerektiğinde şartlara göre uyarlanır. Bu BDS ise, tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsurun, hesabın veya kalemin denetiminde, BDS'lerin uygulanmasıyla ilgili özel hususları ele almaktadır. Tek bir finansal tablo veya finansal tablodaki belirli bir unsur, hesap veya kalem; genel veya özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanabilir. Tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsur, hesap veya kalemin özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış olması hâlinde, söz konusu denetimde BDS 800¹ de uygulanır (Bakınız: A1-A4 paragrafları).
- Bu BDS, (topluluk finansal tablolarının denetiminin amaçları doğrultusunda, topluluk denetim ekibinin talebi üzerine topluluğa bağlı birimin finansal bilgilerine ilişkin olarak yürütülen çalışmanın sonucunda düzenlenen) topluluğa bağlı birim denetçisinin raporuna uygulanmaz (Bakınız: BDS 600²).
- Bu BDS, diğer BDS'lerde yer alan hükümleri geçersiz kılmadığı gibi, denetimin içinde bulunduğu şartlarla ilgili olabilecek tüm özel hususları da ele almamaktadır.

Yürürlük Tarihi

- Bu BDS, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinden itibaren uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Amaç

- Tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsur, hesap veya kalemin denetiminde BDS'leri uygularken denetçinin amacı;
 - Denetimin kabulüyle,
 - Söz konusu denetimin planlanması ve yürütülmesiyle ve
 - Tek bir finansal tabloya veya finansal tablodaki belirli bir unsur, hesap veya kaleme ilişkin görüş oluşturma ve raporlamaylailgili özel hususları uygun biçimde ele almaktır.

Tanımlar

- Bu BDS'de:

¹ BDS 800, "Özel Hususlar-Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi"

² BDS 600, "Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)"





Sirküler Rapor 24.04.2014/111-7

1. “Finansal tablodaki unsur” veya “unsur” a yapılan atıf, “bir finansal tablodaki unsur, hesap veya kalem” i ifade eder,
2. “Türkiye Muhasebe Standartlarına” yapılan atıf, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartlarını ifade eder ve
3. Tek bir finansal tablo veya finansal tablodaki belirli bir unsur, ilgili dipnotları da kapsar. İlgili dipnotlar, genel olarak önemli muhasebe politikalarının özeti ile söz konusu finansal tablo veya unsurla ilgili diğer açıklayıcı notlardan oluşur.

Ana Hükümler

Denetimin Kabulüne İlişkin Hususlar

BDS’lerin Uygulanması

7. BDS 200, denetçinin denetimle ilgili tüm BDS’lere uymasını zorunlu kılar.³ Tek bir finansal tabloya veya finansal tablodaki belirli bir unsura ilişkin bir denetimde bu hüküm, denetçinin aynı zamanda işletmenin tam bir finansal tablolar setini denetlemekle görevli olup olmadığına bakılmaksızın uygulanır. Aynı zamanda işletmenin tam bir finansal tablolar setini denetlemekle görevli olmaması hâlinde denetçi, söz konusu finansal tablolar setinde yer alan tek bir finansal tablonun veya belirli bir unsurun BDS’lere uygun olarak denetiminin mümkün olup olmadığına karar verir (Bakınız: A5-A6 paragrafları).

Finansal Raporlama Çerçevesinin Kabul Edilebilirliği

8. BDS 210, denetçinin finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olup olmadığını belirlemesini zorunlu kılar.⁴ Tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsurun denetiminde bu belirleme, söz konusu finansal raporlama çerçevesinin kullanılmasının, hedef kullanıcıların;
 - Finansal tabloda veya unsurda aktarılan bilgileri ve
 - Önemli işlem ve olayların, söz konusu finansal tabloda veya unsurda aktarılan bilgiler üzerindeki etkilerinianlayabilmelerine imkân tanıyacak yeterli açıklamalar sağlayan bir sunumla sonuçlanıp sonuçlanmayacağını değerlendirilmesini içerir (Bakınız: A7 paragrafı).

Görüşün Şekli

9. BDS 210, denetim sözleşmesinin şartlarında, denetçi tarafından düzenlenecek raporların beklenen şekline yer verilmesini zorunlu kılar.⁵ Tek bir finansal

³ BDS 200, “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi”, 18 inci paragraf

⁴ BDS 210, “Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması”, 6(a) paragrafı

⁵ BDS 210, 10(d) paragrafı



tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsurun denetiminde denetçi, beklenen görüş şeklinin içinde bulunulan şartlar altında uygun olup olmadığını mütalaa eder (Bakınız: A8-A9 paragrafları).

Denetimin Planlanması ve Yürütülmesine İlişkin Hususlar

10. BDS 200, BDS'lerin finansal tabloların denetlenmesine yönelik hazırlandığını; diğer tarihî finansal bilgilere ilişkin denetimlerde uygulanmaları hâlinde, BDS'lerin gerektiğinde şartlara göre uyarlanacağını belirtmektedir.^{6,7} Tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsurun denetiminin planlanması ve yürütülmesinde denetçi, denetimle ilgili tüm BDS'leri, gerektiğinde denetimin içinde bulunduğu şartlara göre uyarlar (Bakınız: A10-A14 paragrafları).

Görüş Oluşturma ve Raporlamaya İlişkin Hususlar

11. Tek bir finansal tabloya veya finansal tablodaki belirli bir unsura ilişkin görüş oluştururken ve raporlama yaparken denetçi, BDS 700'de⁸ yer alan hükümleri, gerektiğinde denetimin içinde bulunduğu şartlara göre uyarlayarak uygular (Bakınız: A15-A16 paragrafları).

Denetlenen İşletmeye Ait Tam Bir Finansal Tablolar Seti ile Söz Konusu Finansal Tablolar Setinde Yer Alan Tek Bir Finansal Tabloya veya Belirli Bir Unsura İlişkin Raporlama Yapılması

12. Tam bir finansal tablolar setinin denetimiyle birlikte, tek bir finansal tabloya veya finansal tablodaki belirli bir unsura ilişkin raporlama yapmak üzere bir denetim yürütmesi durumunda denetçi, her bir denetim için ayrı bir görüş verir.
13. Denetlenmiş tek bir finansal tablo veya finansal tablodaki denetlenmiş belirli bir unsur, işletmenin denetlenmiş tam bir finansal tablolar setiyle birlikte yayımlanabilir. Denetçi, tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsurun sunumunun; söz konusu finansal tablo veya unsuru, tam bir finansal tablolar setinden yeterli biçimde ayırmadığı (bunların tam bir finansal tablolar setinden ayırt edilebilmesini sağlamadığı) sonucuna varırsa, yönetimden bu durumu düzeltilmesini talep eder. Ayrıca denetçi, 15 ve 16 ncı paragraflara uygun olarak, tek bir finansal tabloya veya finansal tablodaki belirli bir unsura ilişkin görüşünün, tam bir finansal tablolar setine ilişkin görüşünden ayırt edilebilmesini sağlar. Denetçi, söz konusu ayırmadan emin olana kadar, tek bir finansal tabloya veya finansal tablodaki belirli bir unsura ilişkin görüş içeren denetçi raporunu düzenlemez.

Tam Bir Finansal Tablolar Setine İlişkin Denetçi Raporunda Yer Alan Olumlu Görüş Dışındaki Bir Görüş, Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafı veya Diğer Hususlar Paragrafı

⁶ BDS 200, 2 nci paragraf

⁷ BDS 200'ün 13 üncü paragrafında yer alan "finansal tablolar" terimi, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca belirlenen tam bir finansal tablolar setini ifade ettiğini açıklamaktadır.

⁸ BDS 700, "Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama"



14. Tam bir finansal tablolar setine ilişkin denetçi raporunda olumlu görüş dışında bir görüş verilmesi veya söz konusu raporun Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı veya Diğer Hususlar paragrafını içermesi durumunda denetçi; bu durumun, söz konusu finansal tablolar setinde yer alan tek bir finansal tabloya veya belirli bir unsura ilişkin denetçi raporu üzerinde yapabileceği etkiyi belirler. Uygun görmesi hâlinde denetçi, benzer şekilde, tek bir finansal tabloya veya finansal tablodaki belirli bir unsura ilişkin olumlu görüş dışında bir görüş verir veya denetçi raporuna Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı ya da Diğer Hususlar paragrafı ekler (Bakınız: A17 paragrafı).
15. Denetçinin, bir bütün olarak ilgili işletmenin tam bir finansal tablolar setine ilişkin olumsuz görüş vermenin veya görüş vermekten kaçınmanın gerekli olduğu sonucuna varması durumunda; BDS 705, denetçinin aynı denetçi raporunda, söz konusu finansal tablolar setinin bir parçası olan tek bir finansal tabloya veya belirli bir unsura ilişkin olumlu görüş vermesine izin vermemektedir.⁹ Bunun sebebi; böyle bir olumlu görüşün, bir bütün olarak işletmenin tam bir finansal tablolar setine ilişkin verilen olumsuz görüşle veya görüş vermekten kaçınmayla çelişecek olmasıdır (Bakınız: A18 paragrafı).
16. Bir bütün olarak işletmenin tam bir finansal tablolar setine ilişkin olumsuz görüş vermenin veya görüş vermekten kaçınmanın gerekli olduğu sonucuna varması; ancak bu finansal tablolardaki belirli bir unsurun ayrı olarak denetlenmesi kapsamında, söz konusu unsura ilişkin olumlu görüş vermenin uygun olduğunu değerlendirmesi durumunda denetçi, sadece aşağıdaki şartlarda olumlu görüş verebilir:
1. Mevzuat tarafından yasaklanmamış olması,
 2. Söz konusu görüşün, olumsuz görüş veya görüş vermekten kaçınma içeren denetçi raporuyla birlikte yayımlanmayan bir denetçi raporunda verilmesi ve
 3. Söz konusu unsurun, işletmenin tam bir finansal tablolar setinin büyük bir kısmını oluşturmaması.
17. Bir bütün olarak tam bir finansal tablolar setine ilişkin olumsuz görüş vermiş veya görüş vermekten kaçınmış olması durumunda denetçi, tam bir finansal tablolar setindeki tek bir finansal tabloya ilişkin olumlu görüş veremez. Bu durum, tek bir finansal tabloya ilişkin denetçi raporunun, olumsuz görüş veya görüş vermekten kaçınma içeren denetçi raporuyla birlikte yayımlanmamış olması durumunda dâhi geçerlidir. Bunun sebebi, tek bir finansal tablonun, söz konusu finansal tabloların büyük bir kısmını oluşturduğunun kabul edilmesidir.

⁹ BDS 705, “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi”, 15 inci paragraf





Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Kapsam (Bakınız: 1 inci paragraf)

- A1. BDS 200, “tarihî finansal bilgi” terimini; belirli bir işletmeyle ilgili olarak öncelikle işletmenin muhasebe sisteminden elde edilen ve geçmiş dönemlerde meydana gelen ekonomik olaylar veya geçmiş tarihlerdeki ekonomik durum veya şartlar hakkında finansal terimlerle ifade edilen bilgi olarak tanımlamaktadır.¹⁰
- A2. BDS 200, “finansal tablolar” terimini; ilgili dipnotlar dâhil olmak üzere, tarihî finansal bilgilerin, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak, bir işletmenin belirli bir tarihteki ekonomik kaynaklarını veya yükümlülüklerini ya da belirli bir dönemde bunlarda meydana gelen değişiklikleri göstermek amacıyla biçimlendirilmiş sunumu olarak tanımlamaktadır. “Finansal tablolar” terimi genellikle, geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca belirlenen tam bir finansal tablolar setini ifade eder.¹¹
- A3. BDS’ler, finansal tabloların denetlemesine yönelik olarak hazırlanmış olup,¹² tek bir finansal tablo veya finansal tablodaki belirli bir unsur gibi diğer tarihî finansal bilgilerin denetiminde uygulanmaları hâlinde, gerektiğinde şartlara göre uyarlanır. Bu BDS, bu konuda yardımcı olmaktadır (Ek 1’de diğer tarihî finansal bilgilerle ilgili örnekler yer almaktadır).
- A4. Tarihî finansal bilgilerin denetimi dışındaki bir makul güvence denetimi, Güvence Denetimi Standardı (GDS) 3000’e uygun olarak yürütülür.¹³

Denetimin Kabulüne İlişkin Hususlar

BDS’lerin Uygulanması (Bakınız: 7 nci paragraf)

- A5. BDS 200, denetçinin, (a) finansal tabloların denetiminde bağımsızlıkla ilgili olanlar da dâhil ilgili etik hükümlere ve (b) denetimle ilgili bütün BDS’lere uymasını zorunlu kılar. Ayrıca BDS 200; bir BDS’nin tamamının yürütülen denetimle ilgili olmaması veya hükmün bir şarta bağlı olması ve bu şartın mevcut olmaması haricinde denetçinin, denetimi ilgili BDS’nin tüm hükümlerine uygun şekilde yürütmesini zorunlu kılar. İstisnai durumlarda denetçi, bir BDS’de yer alan ilgili hükümden sapmanın gerekli olduğuna karar verebilir. Bu tür durumlarda denetçi, söz konusu hükmün amacına ulaşmak için alternatif denetim prosedürleri uygular.¹⁴
- A6. Denetçinin, aynı zamanda işletmenin tam bir finansal tablolar setini denetlemekle görevlendirilmediği durumlarda, tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsurun denetimiyle ilgili BDS’lerde yer alan

¹⁰ BDS 200’ün 13 üncü paragrafında yer alan “tarihî finansal bilgi” tanımı.

¹¹ BDS 200’ün 13 üncü paragrafında yer alan “finansal tablolar” tanımı.

¹² BDS 200, 2 nci paragraf

¹³ GDS 3000, “Tarihî Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri”

¹⁴ BDS 200, 14, 18 ve 22-23 üncü paragraflar



hükümlere uygunluk sağlanması mümkün olmayabilir. Bu tür durumlarda denetçi, genellikle, iç kontrol dâhil işletme ve çevresi hakkında, işletmenin tam bir finansal tablolar setini de denetleyen denetçiyle aynı anlayışa sahip olmaz. Ayrıca denetçi, muhasebe kayıtları ile diğer muhasebe bilgilerinin kalitesi hakkında işletmenin tam bir finansal tablolar setinin denetiminde elde edilebilecek denetim kanıtlarına da sahip olmaz. Bu sebeple denetçi, muhasebe kayıtlarından elde edilen denetim kanıtlarını desteklemek üzere ilâve kanıtlara ihtiyaç duyabilir. Bazı BDS'ler, finansal tablodaki belirli bir unsurun denetiminde, denetlenen unsura kıyasen fazla bir çalışma yapılmasını gerektirmektedir. Örneğin, BDS 570'in¹⁵ hükümleri, alacak hesaplarına ilişkin bir tablonun denetimiyle ilgili olabilir fakat ihtiyaç duyulan denetim çalışmasının büyüklüğünden dolayı söz konusu hükümlere uygunluk sağlanması mümkün olmayabilir. Tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsurun BDS'lere uygun olarak denetiminin uygulanabilir olmadığı sonucuna varması durumunda denetçi, başka bir denetim türünün daha uygulanabilir olup olmadığı konusunu yönetimle müzakere eder.

Finansal Raporlama Çerçevesinin Kabul Edilebilirliği (Bakınız: 8 inci paragraf)

- A7. Tek bir finansal tablo veya finansal tablodaki belirli bir unsur, tam bir finansal tablolar setinin hazırlanması için yetkili veya tanınmış bir standart belirleyici kurum tarafından oluşturulan bir finansal raporlama çerçevesini (örneğin, Türkiye Muhasebe Standartlarını) temel alan geçerli bir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmış olabilir. Bu durumda, geçerli çerçevenin kabul edilebilirliğinin belirlenmesi, bu çerçevenin; temel aldığı çerçevedeki, yeterli açıklamalar sağlayan tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsurun sunumuyla ilgili tüm hükümleri içerip içermediğinin dikkate alınmasını gerektirebilir.

Görüşün Şekli (Bakınız: 9 uncu paragraf)

- A8. Denetçi tarafından verilen görüşün şekli, geçerli finansal raporlama çerçevesine ve ilgili mevzuata bağlıdır.¹⁶ BDS 700¹⁷ uyarınca:

1. Bir gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanan tam bir finansal tablolar setine ilişkin olumlu görüş verilirken, mevzuat tarafından aksi zorunlu kılınmadıkça, denetçi görüşünde aşağıdaki ifadelerden biri kullanılır:

1. Finansal tablolar, ... [geçerli finansal raporlama çerçevesi]'ne uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır veya

¹⁵ BDS 570, "İşletmenin Sürekliliği"

¹⁶ BDS 200, 8 inci paragraf

¹⁷ BDS 700, 35-36 ncı paragraflar



2. Finansal tablolar, ... [geçerli finansal raporlama çerçevesi]'ne uygun olarak doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır ve
 3. Uygunluk çerçevesi uyarınca hazırlanmış olan finansal tablolara ilişkin olumlu görüş verilirken, denetçi görüşünde finansal tabloların tüm önemli yönleriyle [geçerli finansal raporlama çerçevesine] uygun olarak hazırlandığı belirtilir.
- A9. Tek bir finansal tablo veya finansal tablodaki belirli bir unsur söz konusu olduğunda, geçerli finansal raporlama çerçevesi, söz konusu finansal tablonun veya unsurun sunumunu açık bir biçimde ele almıyor olabilir. Bu durum, geçerli finansal raporlama çerçevesi, tam bir finansal tablolar setinin hazırlanması için yetkili veya tanınmış bir standart belirleyici kurum tarafından oluşturulan bir finansal raporlama çerçevesini (örneğin, Türkiye Muhasebe Standartlarını) temel aldığında söz konusu olabilir. Dolayısıyla denetçi, beklenen görüş şeklinin, geçerli finansal raporlama çerçevesi göz önüne alındığında uygun olup olmadığını değerlendirir. Denetçinin, “tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır” veya “doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır” ifadelerinin denetçi görüşünde kullanılıp kullanılmayacağına ilişkin değerlendirmesini etkileyebilecek faktörler aşağıdakileri içerir:
1. Geçerli finansal raporlama çerçevesinin açık veya zımnî bir şekilde tam bir finansal tablolar setinin hazırlanmasıyla sınırlandırılıp sınırlandırılmadığı.
 2. Tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsurun:
 1. Belirli bir finansal tablo veya belirli bir unsur ve ilgili dipnotlar dâhil söz konusu finansal tablonun veya unsurun sunumuyla ilgili olarak çerçevede yer alan hükümlerin her birine tam uygunluk sağlayıp sağlamayacağı.
 2. Gerçeğe uygun sunumun sağlanması için gerekli olması hâlinde, çerçevenin özel olarak zorunlu kıldıklarından başka açıklamalar sağlayıp sağlamayacağı veya istisnai durumlarda, çerçeve hükümlerinin birinden sapıp sapmayacağı.

Denetçinin görüşün şekline ilişkin kararı, mesleki muhakeme konusudur. Söz konusu karar, gerçeğe uygun bir sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanan tek bir finansal tabloya veya finansal tablodaki belirli bir unsura ilişkin denetçi görüşünde, “tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır” veya “doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır” ifadelerinin kullanılmasının, uygulamada genel kabul görüp görmemesinden etkilenebilir.

Denetimin Planlanması ve Yürütülmesine İlişkin Hususlar (Bakınız: 10 uncu paragraf)

- A10. Her bir BDS'nin yapılan denetimle ilgili olup olmadığı dikkatli bir değerlendirme yapılmasını gerektirir. Bir finansal tablonun yalnızca belirli bir unsuru denetime



tabi olsa bile, BDS 240¹⁸, BDS 550¹⁹ ve BDS 570 gibi BDS'lerin kural olarak denetimle ilgili olduğu kabul edilir. Çünkü söz konusu unsur; hile, ilişkili taraf işlemlerinin etkisi veya işletmenin sürekliliği varsayımının geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamında hatalı uygulanması sebebiyle yanlışlık içerebilir.

- A11. Ayrıca BDS'ler, finansal tabloların denetimine yönelik hazırlanmıştır. Tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsurun denetiminde uygulanmaları hâlinde BDS'ler, gerektiğinde şartlara göre uyarlanır.²⁰ Örneğin, tam bir finansal tablolar setine ilişkin olarak yönetimden alınan yazılı açıklamaların yerini, finansal tablo veya unsurun geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak sunumuna ilişkin yazılı açıklamalar alacaktır.
- A12. İlgili İşletmenin tam bir finansal tablolar setinin denetimiyle birlikte, tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsurun denetimini yürütmesi durumunda denetçi, tam bir finansal tablolar setinin denetiminin bir parçası olarak elde edilen denetim kanıtlarını, söz konusu finansal tablonun veya unsurun denetiminde kullanabilir. Ancak yine de BDS'ler, denetçinin, finansal tablonun veya unsurun denetimini, söz konusu finansal tabloya veya unsura ilişkin vereceği görüşe dayanak oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek üzere planlamasını ve yürütmesini gerektirir.
- A13. İlgili dipnotlar dâhil tam bir finansal tablolar setini oluşturan her bir finansal tablo ve bu finansal tablolardaki unsurların birçoğu birbiriyle ilişkilidir. Bu sebeple, tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsurun denetimi sırasında denetçi, söz konusu finansal tabloyu veya unsuru diğerlerinden ayrı olarak dikkate alamayabilir. Dolayısıyla denetçinin, denetimin amaçlarını yerine getirmek için birbiriyle ilişkili olan kalemlerle ilgili prosedürleri uygulaması gerekebilir.
- A14. Ayrıca, tek bir finansal tablo veya finansal tablodaki belirli bir unsur için belirlenen önemlilik, işletmenin tam bir finansal tablolar seti için belirlenen önemlilikten daha düşük olabilir. Bu durum, denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını ve düzeltilmemiş yanlışlıkların değerlendirilmesini etkileyecektir.

Görüş Oluşturma ve Raporlamaya İlişkin Hususlar (Bakınız: 11 inci paragraf)

- A15. BDS 700, denetçinin, görüşünü oluştururken hedef kullanıcıların önemli işlem ve olayların finansal tablolarda aktarılan bilgiler üzerindeki etkisini anlamalarını sağlamak amacıyla, finansal tablolarda yeterli açıklama yapıp yapılmadığı hususunu değerlendirmesini zorunlu kılar.²¹ Tek bir finansal tablo veya finansal tablodaki belirli bir unsur söz konusu olduğunda, geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümleri göz önüne alındığında, ilgili dipnotlar dâhil finansal tablo veya unsurun, hedef kullanıcıların:

¹⁸ BDS 240, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları"

¹⁹ BDS 550, "İlişkili Taraflar"

²⁰ BDS 200, 2 nci paragraf

²¹ BDS 700, 13(d) paragrafi



- Finansal tabloda veya unsurda aktarılan bilgileri ve
- Önemli işlem ve olayların, söz konusu finansal tabloda veya unsurda aktarılan bilgiler üzerindeki etkilerini

anlayabilmelerine imkân tanıyacak yeterli açıklamaları sağlaması önemlidir.

- A16. Bu BDS’de yer alan Ek 2, tek bir finansal tabloya ve finansal tablodaki belirli bir unsura ilişkin denetçi raporu örneklerini içermektedir.

Tam Bir Finansal Tablolar Setine İlişkin Denetçi Raporunda Yer Alan Olumlu Görüş Dışındaki Bir Görüş, Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafı veya Diğer Hususlar Paragrafı (Bakınız: 14-15 inci paragraflar)

- A17. İşletmenin tam bir finansal tablolar setine ilişkin olumlu görüş dışındaki bir görüş, Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı veya Diğer Hususlar paragrafı, denetlenen tek bir finansal tablo veya unsurla ilgili olmasa dahi denetçi, söz konusu finansal tabloya veya unsura ilişkin denetçi raporunda yer alan Diğer Hususlar paragrafında, söz konusu olumlu görüş dışındaki görüşe atıf yapmayı uygun görebilir. Çünkü denetçi, böyle bir atıf yapmanın, denetlenen tek bir finansal tablonun, unsurun veya ilgili denetçi raporunun kullanıcılar tarafından anlaşılmasıyla ilgili olduğu yargısına varmıştır (Bakınız: BDS 706).²²
- A18. Bazı denetim standardı setleri, işletmenin tam bir finansal tablo setine ilişkin denetçi raporunda, faaliyet sonuçları ve nakit akışlarıyla ilgili olarak görüş vermekten kaçınıldığının ifade edilmesine ancak finansal duruma ilişkin olumlu görüş verilmesine izin verebilir ancak BDS’lerde böyle bir duruma izin verilmemektedir.²³

²² BDS 706, “Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları”, 6 ncı paragraf

²³ BDS 510, “İlk Bağımsız Denetimler–Açılış Bakiyeleri”, A8 paragrafı ve BDS 705, A16 paragrafı





Ek 1

(Bakınız: A3 paragrafı)

Finansal Tablodaki Belirli Unsur, Hesap veya Kalemlere İlişkin Örnekler

1. İlgili dipnotlar dâhil; alacak hesapları, şüpheli alacaklar için ayrılan karşılıklar, stoklar, özel emeklilik planının tahakkuk eden faydalarına ilişkin yükümlülük, maddi olmayan duran varlıkların kayıtlı değeri veya bir sigorta portföyündeki “gerçekleşmiş ancak rapor edilmemiş” hasarlara ilişkin yükümlülük.
2. İlgili dipnotlar dâhil, bir özel emeklilik planının dışarıdan yönetilen varlıklarına ve gelirine ilişkin tablo.
3. İlgili dipnotlar dâhil, net maddi duran varlıklara ilişkin tablo.
4. Açıklayıcı notlar dâhil, kiralanan bir varlıkla ilgili ödemelere ilişkin tablo.
5. Açıklayıcı notlar dâhil, kâr ortaklığı veya çalışan ikramiyelerine ilişkin tablo.

TÜRMOB Sirküler Rapor





(Bakınız: A16 paragrafı)

Tek Bir Finansal Tabloya ve Finansal Tablodaki Belirli Bir Unsura İlişkin Denetçi Raporu Örnekleri

6. Örnek 1: Genel amaçlı bir çerçeveye (bu örneğin amaçları açısından bir gerçeğe uygun sunum çerçevesine) uygun olarak hazırlanmış olan tek bir finansal tabloya ilişkin denetçi raporu.
7. Örnek 2: Özel amaçlı bir çerçeveye (bu örneğin amaçları açısından bir gerçeğe uygun sunum çerçevesine) uygun olarak hazırlanmış olan tek bir finansal tabloya ilişkin denetçi raporu.
8. Örnek 3: Özel amaçlı bir çerçeveye (bu örneğin amaçları açısından bir uygunluk çerçevesine) uygun olarak hazırlanmış olan finansal tablodaki belirli bir unsura, hesaba veya kaleme ilişkin denetçi raporu.

TÜRMOB Sirküler Rapor



Örnek 1:

Bu örnekte yer alan denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıda gösterilmiştir:

- 1.Finansal durum tablosunun (bir başka ifadeyle, tek bir finansal tablonun) denetimi yürütülmüştür.
- 2.Finansal durum tablosu, işletme yönetimi tarafından, XYZ finansal raporlama çerçevesinde yer alan finansal durum tablosunun hazırlanmasına ilişkin hükümlere uygun olarak hazırlanmıştır.
- 3.Geçerli finansal raporlama çerçevesi, geniş bir kullanıcı kitlesinin ortak finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik tasarlanmış bir çerçeğe uygun sunum çerçevesidir.
- 4.Denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin finansal tablolara ilişkin BDS 210'da tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.
- 5.Denetçi, “tüm önemli yönleriyle çerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır” ifadesinin denetçi görüşünde kullanılmasının uygun olduğuna karar vermiştir.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

ABC Şirketinin ilişikteki, 31 Aralık 20X1 tarihli finansal durum tablosu ile önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlarını (tamamı için “bu finansal tablo”) denetlemiş bulunuyoruz.

Yönetimin²⁴ Finansal Tabloya İlişkin Sorumluluğu

Şirket yönetimi; söz konusu finansal tablonun XYZ finansal raporlama çerçevesi hükümlerine uygun olarak hazırlanmasından, çerçeğe uygun bir biçimde sunumundan ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tablonun hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Sorumluluğumuz, yaptığımız bağımsız denetime dayanarak, bu finansal tablo hakkında görüş vermektir. Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak yürütülmüştür. Bu standartlar, etik hükümlere uygunluk sağlanmasını ve bağımsız denetimin, bu finansal tablonun önemli yanlışlık içerip içermediğine dair makul güvence elde etmek üzere planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir.

Bağımsız denetim, bu finansal tablodaki tutar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla denetim prosedürlerinin uygulanmasını içerir. Bu prosedürlerin seçimi, bu finansal tablodaki hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesi

²⁴ Veya ilgili yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka bir terim.



de dâhil, bağımsız denetçinin mesleki muhakemesine dayanır. Bağımsız denetçi risk değerlendirmelerini yaparken, şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla, işletmeye ait bu finansal tablonun hazırlanması ve gerçeğe uygun sunumuyla ilgili iç kontrolü değerlendirir, ancak bu değerlendirme, işletmenin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş verme amacı taşımaz.² Bağımsız denetim, bir bütün olarak bu finansal tablonun sunumunun değerlendirilmesinin yanı sıra, işletme yönetimi tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve -varsa- yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığının değerlendirilmesini de içerir.

Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Görüş

Görüşümüze göre bu finansal tablo, ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla finansal durumunu, XYZ finansal raporlama çerçevesi hükümlerine uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır.

[Bağımsız Denetçinin imzası]

[Bağımsız Denetçi raporu tarihi]

[Bağımsız Denetçinin adresi]

² Denetçinin, finansal tablonun denetimi ile birlikte iç kontrolün etkinliğine ilişkin görüş verme sorumluluğunun da bulunduğu durumlarda, bu cümle şu şekilde ifade edilecektir: “Denetçi, risk değerlendirmelerini yaparken şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla, işletmenin finansal tablosunun hazırlanması ve gerçeğe uygun sunumuyla ilgili iç kontrolü değerlendirir.”



Örnek 2:

Bu örnekte yer alan denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıda gösterilmiştir:

1. Nakit tahsilâtlar ve nakit ödemeler tablosunun (bir başka ifadeyle, tek bir finansal tablonun) denetimi yürütülmüştür.
2. Söz konusu finansal tablo, işletme yönetimi tarafından, bir kreditörün “nakit akışı bilgisine” ilişkin talebine yanıt vermek amacıyla, nakit tahsilât ve nakit ödeme esaslı muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanmıştır. Finansal raporlama çerçevesinin seçimi yönetimin kararına bağlı değildir.
3. Geçerli finansal raporlama çerçevesi, belirli kullanıcıların finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik tasarlanmış bir gerçeğe uygun sunum çerçevesidir.³
4. Denetçi, “tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır” ifadesinin denetçi görüşünde kullanılmasının uygun olduğuna karar vermiştir.
5. Denetçi raporunun dağıtımı ve kullanımı sınırlandırılmamıştır.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

ABC Şirketinin ilişikteki, 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren hesap dönemine ait nakit tahsilâtlar ve nakit ödemeler tablosunu, önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlarını ve diğer açıklayıcı notlarını (tamamı için “bu finansal tablo”) denetlemiş bulunuyoruz. Bu finansal tablo, yönetim tarafından, finansal tablonun X dipnotunda açıklanan nakit tahsilât ve nakit ödeme esaslı muhasebe ilkeleri kullanılarak hazırlanmıştır.

Yönetimin⁴ Finansal Tabloya İlişkin Sorumluluğu

Şirket yönetimi; söz konusu finansal tablonun X dipnotunda açıklanan nakit tahsilât ve nakit ödeme esaslı muhasebe ilkelerinin, içinde bulunulan şartlar altında, bu finansal tablonun hazırlanması için kabul edilebilir olduğunun belirlenmesi de dâhil olmak üzere, finansal tablonun söz konusu muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tablonun hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

³ BDS 800’de, özel amaçlı çerçeveye uygun olarak hazırlanmış olan finansal tabloların şekil ve içeriğine ilişkin hüküm ve açıklamalar yer alır.

⁴ Veya ilgili yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka bir terim.



Sorumluluğumuz, yaptığımız bağımsız denetime dayanarak, bu finansal tablo hakkında görüş vermektir. Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak yürütülmüştür. Bu standartlar, etik hükümlere uygunluk sağlanmasını ve bağımsız denetimin, bu finansal tablonun önemli yanlışlık içerip içermediğine dair makul güvence elde etmek üzere planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir.

Bağımsız denetim, bu finansal tablodaki tutar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla denetim prosedürlerinin uygulanmasını içerir. Bu prosedürlerin seçimi, bu finansal tablodaki hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesi de dâhil, bağımsız denetçinin mesleki muhakemesine dayanır. Bağımsız denetçi, risk değerlendirmelerini yaparken, şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla, işletmeye ait bu finansal tablonun hazırlanması ve gerçeğe uygun sunumuyla ilgili iç kontrolü değerlendirir, ancak bu değerlendirme, işletmenin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş verme amacı taşımaz. Bağımsız denetim, bir bütün olarak bu finansal tablonun sunumunun değerlendirilmesinin yanı sıra, işletme yönetimi tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve -varsa- yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığının değerlendirilmesini de içerir.

Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Görüş

Görüşümüze göre bu finansal tablo; ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren hesap dönemine ait nakit tahsilatları ve nakit ödemelerini, finansal tablonun X dipnotunda açıklanan nakit tahsilat ve nakit ödeme esaslı muhasebe ilkelerine uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır.

Muhasebe Esası

Görüşümüzü etkilememekle birlikte, bu finansal tablonun, muhasebe esasını açıklayan X dipnotuna dikkat çekeriz. Bu finansal tablo, alacaklı XYZ’ye bilgi vermek amacıyla hazırlanmıştır. Bu sebeple, bu finansal tablo başka amaçlar için uygun olmayabilir.

[Bağımsız Denetçinin imzası]

[Bağımsız Denetçi raporu tarihi]

[Bağımsız Denetçinin adresi]





Örnek 3:

Bu örnekte yer alan denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıda gösterilmiştir:

1. Sigorta portföyündeki “gerçekleşmiş ancak rapor edilmemiş” hasarlara ilişkin yükümlülüğün (bir başka ifadeyle, finansal tablonun bir unsuru, hesabı veya kaleminin) denetimi yürütülmüştür.
1. Finansal bilgiler, işletme yönetimi tarafından, düzenleyici bir kurum tarafından getirilen yükümlülüklerin karşılanması amacıyla söz konusu kurum tarafından oluşturulan finansal raporlama hükümlerine (bir başka ifadeyle, özel amaçlı bir çerçeveye) uygun olarak hazırlanmıştır. Finansal raporlama çerçevesinin seçimi yönetimin kararına bağlı değildir.
 2. Geçerli finansal raporlama çerçevesi, belirli kullanıcıların finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik tasarlanmış bir uygunluk çerçevesidir.⁵
1. Denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin finansal tablolara ilişkin BDS 210’da tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.
2. Denetçi raporunun dağıtımı ve kullanımı sınırlandırılmıştır.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

ABC Sigorta Şirketinin ilişikteki, 31 Aralık 20X1 tarihli “gerçekleşmiş ancak rapor edilmemiş” hasarlara ilişkin yükümlülüğüne ait tabloyu (“bu tablo”) denetlemiş bulunuyoruz. Bu tablo, yönetim tarafından [düzenleyici kurum tarafından oluşturulan finansal raporlama hükümlerini belirtiniz] esas alınarak hazırlanmıştır.

Yönetimin⁶ Bu Tabloya İlişkin Sorumluluğu

Şirket yönetimi; bu tablonun [düzenleyici kurum tarafından oluşturulan finansal raporlama hükümlerini belirtiniz]e uygun olarak hazırlanmasından ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tablonun hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Sorumluluğumuz, yaptığımız bağımsız denetime dayanarak, bu tablo hakkında görüş vermektir. Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak yürütülmüştür. Bu standartlar, etik

⁵ BDS 800’de özel amaçlı çerçeveye uygun olarak hazırlanmış olan finansal tabloların şekil ve içeriğine ilişkin hüküm ve açıklamalar yer alır.

⁶ Veya ilgili yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka bir terim.





hükümlere uygunluk sağlanmasını ve bağımsız denetimin, bu tablonun önemli yanlışlık içerip içermediğine dair makul güvence elde etmek üzere planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir.

Bağımsız denetim, bu tablodaki tutar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla denetim prosedürlerinin uygulanmasını içerir. Bu prosedürlerin seçimi, bu tablodaki hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesi de dâhil, bağımsız denetçinin mesleki muhakemesine dayanır. Bağımsız denetçi, risk değerlendirmelerini yaparken, şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla, işletmeye ait bu tablonun hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü değerlendirir, ancak bu değerlendirme, işletmenin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş verme amacı taşımaz. Bağımsız denetim, bir bütün olarak bu tablonun sunumunun değerlendirilmesinin yanı sıra, işletme yönetimi tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığının değerlendirilmesini de içerir.

Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Görüş

Görüşümüze göre, ABC Sigorta Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla “gerçekleşmiş ancak rapor edilmemiş” hasarlara ilişkin yükümlülüğüne ait bu tabloda yer alan finansal bilgiler, tüm önemli yönleriyle [düzenleyici kurumun belirlediği finansal raporlama hükümlerini belirtiniz]’ne uygun olarak hazırlanmıştır.

Muhasebe Esası ile Dağıtımın ve Kullanımın Sınırlandırılması

Görüşümüzü etkilememekle birlikte, bu tablonun, muhasebe esasını açıklayan X dipnotuna dikkat çekeriz. Bu tablo, ABC Sigorta Şirketinin, DEF Düzenleyici Kurumu tarafından getirilen yükümlülükleri karşılama amacıyla yardımcı olmak amacıyla hazırlanmıştır. Bu sebeple, bu tablo başka amaçlar için uygun olmayabilir. Raporumuz yalnızca ABC Sigorta Şirketi ile DEF Kurumu için hazırlanmış olup, ABC Sigorta Şirketi veya DEF Düzenleyici Kurumu dışındaki taraflara dağıtılamaz.

[Bağımsız Denetçinin imzası]

[Bağımsız Denetçi raporu tarihi]

[Bağımsız Denetçinin adresi]

